



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Mit "Übergabs- und Schenkungsvertrag" vom 29. Oktober 2003 hat Herr FA, geb. 1921, die ihm gehörigen 2/3el Anteile an der Liegenschaft in EZ 236 GB W. (weiterer Eigentümer zu 1/3 ist dessen Bruder JA) seinem Neffen EA (= Bw) gegen Einräumung bzw. Übernahme des bestehenden lebenslangen und unentgeltlichen Wohnungsrechtes samt Mitbenützungsrecht an der Garage ins Eigentum übertragen. Das Wohnungsrecht wurde von den Parteien mit mtl.

€ 290 bzw. kapitalisiert mit € 3.480 bewertet. Des Weiteren wurde unter Punkt II. festgehalten, der Übernehmer habe seit ca. 20 Jahren den Übergeber betreut, falls notwendig gepflegt, Reparaturen am Haus durchgeführt, den Garten gepflegt etc., welche Tätigkeiten mit jährlich € 727 bzw. für 20 Jahre mit € 14.540 veranschlagt werden. Der nach Abzug der Gegenleistungen verbleibende Wert werde schenkungsweise übertragen (Pkt. VIII.). Die Übergabe erfolgt mit Vertragsunterfertigung (Pkt. X.). Sämtliche Kosten und Steuern werden vom Übernehmer getragen.

Der zuletzt zum 1. Jänner 1988 zu EW-AZ X festgestellte Einheitswert der Gesamtliegenschaft beträgt erhöht € 9.374,80.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 10. November 2003, Str. Nr. X, ausgehend vom anteiligen (2/3el) dreifachen Einheitswert der Liegenschaft € 18.749,59 und nach Abzug der Gegenleistung (Wohnrecht) von € 3.480 sowie des Freibetrages € 440, sohin ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 14.829 gemäß § 8 Abs. 1 und 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, (Stkl. IV) zuzüglich dem Grunderwerbsteueräquivalent nach § 8 Abs. 4 ErbStG die Schenkungssteuer im Betrag von gesamt € 2.223,42 festgesetzt (Berechnung im Einzelnen: siehe Bescheid vom 10. November 2003). Begründend wurde ausgeführt, "da die Pflegeleistungen freiwillig erfolgt seien, könnten sie bei der Übergabe nicht als Gegenleistung Berücksichtigung finden". Daneben war dem Bw von der Gegenleistung (= € 3.480) die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben worden; dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

In der gegen den Schenkungssteuerbescheid erhobenen Berufung wurde eingewendet, der Übergeber habe bereits vor vielen Jahren die Übergabe der Liegenschaftsanteile versprochen, weshalb der Bw die unter Punkt II. angeführten Leistungen (Pflege, Betreuung etc.) erbracht habe. Es handle sich daher nicht um eine freiwillige Leistung, sondern vielmehr um eine steuerlich zu berücksichtigende Gegenleistung zur versprochenen Übergabe.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 11. Dezember 2003 wurde dahin begründet, dass freiwillig erbrachte Leistungen im Hinblick auf eine zukünftige Übergabe nicht im Nachhinein als Gegenleistung für eine Zuwendung in Ansatz gebracht werden könnten. Es sei diesbezüglich auch keine zivilrechtlich relevante Vereinbarung vor 20 Jahren geschlossen worden.

Mit Antrag vom 19. Dezember 2003 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und im Wesentlichen ergänzt, bei der Annahme des Finanzamtes, es lägen freiwillige Leistungen vor, handle es sich um eine Unterstellung, die in

keinster Weise aus dem Berufungsvorbringen hervorgehe. Es habe zu diesen Leistungen auch eine mündliche Absprache zwischen den Vertragsparteien gegeben, die zwischen Verwandten als zivilrechtliche Vereinbarung anzusehen sei. Aufgrunddessen seien dem Bw über die Jahre auch hohe Fahrtkosten entstanden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden und zählt dazu nach § 3 Abs. 1 ErbStG jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts (Z 1) sowie jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (Z 2).

Rechtsgeschäfte, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, sogenannte gemischte Schenkungen (§ 935 ABGB), bestehen aus einem Kauf und einer Schenkung und sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBl. 1987/309 idgF, insoweit von der Grunderwerbsteuer ausgenommen (dh unterliegen insoweit der Schenkungssteuer), als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder Gegenleistung übersteigt (vgl. VwGH 21.4.1983, 82/16/0172). Ein solches Rechtsgeschäft liegt vor, wenn der Leistung des einen Teiles eine geringere Leistung des anderen Teiles gegenübersteht und die Bereicherung des anderen Teiles von demjenigen, der die höherwertige Leistung erbringt, gewollt ist. Eine solche "gemischte Schenkung" kommt bei einem offenbaren Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in Betracht (VwGH 14.10.1991, 90/15/0084; vom 27.5.1999, 96/16/0038). Die gemischte Schenkung stellt ein einheitliches Rechtsgeschäft dar. Auch Übergabsverträge, insbesondere zwischen nahen Verwandten, verwirklichen häufig eine gemischte Schenkung, wenn der Wert der dem Übernehmer obliegenden Gegenleistung wesentlich geringer ist als der Sachwert der übernommenen Vermögenswerte (Liegenschaften).

Nach der Bewertungsvorschrift des § 19 Abs. 2 ErbStG ist u. a. für inländisches Grundvermögen der Einheitswert bzw. in der ab 1. Jänner 2001 anzuwendenden Fassung des Art. 15 Z. 4 Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl I 2000/142, das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist.

Vom Bw ausschließlich angefochten wird der Umstand, dass die unter Vertragspunkt II. genannten Leistungen (Betreuung, Gartenarbeit, Hausreparaturen etc.), die seit ca. 20 Jahren für den Übergeber durchgeführt worden und mit rund € 14.540 zu bewerten seien, bei der

Bemessung nicht als - diesfalls grunderwerbsteuerpflichtige – Gegenleistung berücksichtigt wurden.

Maßgebender Zeitpunkt für die steuerliche Beurteilung, ua. der Höhe der zu erbringenden Gegenleistung bzw. inwieweit demzufolge eine Schenkung/unentgeltliche Zuwendung darüberhinaus vorliegt, ist gemäß § 12 Abs. 2 ErbStG im Gegenstandsfalle der Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung mit Abschluss des Übergabsvertrages am 29. Oktober 2003.

In diesem Zusammenhalt ist auf das VwGH-Erkenntnis vom 23.6.1983, 83/16/0054, zu verweisen, worin der VwGH ausführt: Die Gegenleistung ist die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält. Maßgebend für die Höhe der Steuer ist die Gegenleistung im **maßgebenden Zeitpunkt**, dh. also in dem Zeitpunkt, in dem die Steuerschuld entsteht.

Bereits daraus ist abzuleiten, dass eine Berücksichtigung von in der Vergangenheit – also noch vor Abschluss des Rechtsgeschäftes - erbrachten Leistungen als Gegenleistung für den Erwerb einer Liegenschaft grundsätzlich nicht in Betracht kommt.

Des Weiteren ist aus der Bestimmung nach § 3 Abs. 4 ErbStG ersichtlich, dass das **Motiv** einer Schenkung für die Steuerpflicht unerheblich ist. Gegenstand der steuerlichen Beurteilung ist allein der Inhalt des Rechtsgeschäftes. Auch nach § 940 ABGB ändert die Tatsache, dass eine Schenkung teilweise zur Belohnung gegeben wurde, nichts am Charakter derselben. Ein nachträglich für eine vorhergegangene unentgeltliche Dienstleistung gewährtes Entgelt zur Belohnung ist daher steuerpflichtig. Durch § 3 Abs. 4 ErbStG wird klargestellt, dass die Freigebigkeit einer Zuwendung im Sinne des Schenkungssteuerrechtes nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass der Zuwendende den Empfänger für in der Vergangenheit liegende Leistungen belohnen wollte (vgl. VwGH 16.10.1980, 2376/79; VwGH 21.12.1992, 89/16/0147), wobei es sich vornehmlich um Arbeitsleistungen und solche Dienste handelt, die ohne Begründung eines Dienstverhältnisses vielfach durch nahestehende Personen verrichtet und üblicherweise nicht honoriert werden (vgl. VwGH 14.4.1986, 84/15/0140).

Die Regelung des § 3 Abs. 4 ErbStG erweist sich vor allem in jenen Fällen von Bedeutung, in denen ohne Begründung eines Dienstverhältnisses von Familienmitgliedern Arbeiten oder Dienste ohne Vereinbarung oder Entrichtung eines bestimmten Entgeltes geleistet werden (vgl. VwGH 30.6.1988, 87/16/0026). Stellt sich nämlich die Leistung des Zuwendungsempfängers als eine Leistung im Rahmen des Familienverhältnisses, nicht jedoch als eine solche im Rahmen eines den Anspruch auf Entlohnung begründenden Dienstverhältnisses dar, dann liegt in vollem Umfang eine Bereicherung des Zuwendungsempfängers vor.

Im Besonderen zu "Pflegeleistungen" hat der VwGH in zwei Erkenntnissen Folgendes dargelegt:

Wurden die Ansprüche der Beschwerdeführerin für Pflege und Verköstigung der Erblasserin ohnehin durch ihre Einsetzung zur Erbin anerkannt, so stand ihr ein weiteres Entgelt nicht zu (VwGH 7.5.1958, 1367/57).

Hatte der Beschwerdeführer nicht behauptet, dass er selbst auf Grund eines mit seinem Vater, dem Geschenkgeber, abgeschlossenen Arbeitsvertrages Pflegedienste geleistet hatte, so wurde die Betreuung des Vaters zu Recht als eine Leistung im Rahmen des Familienverhältnisses und nicht als Leistung im Rahmen eines den Anspruch auf Entlohnung begründenden Dienstverhältnisses beurteilt (VwGH 16.10.1980, 2376/79).

Im Gegenstandsfalle wurde von Seiten des Bw ebenso die Vereinbarung eines arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses mit dem zuwendenden Onkel vor ca. 20 Jahren, woraus ihm ein Entgelt zustehen würde, nicht einmal behauptet. Vom Bw wurde lediglich eingewendet, er habe die Pflegeleistungen und sonstigen Dienste **wegen** des Schenkungsversprechens des Onkels, sohin im Hinblick auf die zu erwartende Zuwendung, erbracht. Wenn das Finanzamt demzufolge von der "Freiwilligkeit" der Leistungen des Bw ausgegangen ist, so kann dem insoferne nicht entgegen getreten werden, als eine zivilrechtliche Verpflichtung aufgrund eines Dienstvertrages offenkundig nicht vorgelegen war. Auch mit dem diesbezüglichen Einwand, es habe dazu eine "mündliche Absprache" bestanden, ist für die Berufung nichts zu gewinnen, weil damit den Anforderungen an schuldrechtliche Verträge zwischen Angehörigen nicht Genüge getan wird. Diese müssen nämlich einem sogenannten "Fremdvergleich" standhalten, das heißt:

1. nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen; 2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und 3. dass sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Bei einer - wie behauptet - bloß mündlich getroffenen "Absprache" sind zumindest die unter 1. und 2. genannten Voraussetzungen nicht als erfüllt zu betrachten.

Wenn daher im Übergabsvertrag auf erbrachte Pflegeleistungen etc. der vergangenen 20 Jahre hingewiesen wird, so handelt es sich dabei nicht um im maßgebenden Zeitpunkt (= Vertragsabschluss) für den Erhalt der Liegenschaft zu erbringende Leistungen, die nachträglich nicht als Gegenleistung anzuerkennen sind. Laut obigen Ausführungen könnte darin allenfalls ein - steuerlich jedoch unbeachtliches - Motiv des Onkels für die Schenkung der Liegenschaftsanteile erblickt werden. Seine Zuwendung ist wiederum keine Gegenleistung für vom Bw erbrachte Pflegedienste oder sonstige Leistungen, da hieraus dem Bw laut obiger

Judikatur mangels arbeitsrechtlichem Vertrag kein Entgelt zusteht. Solche in der Vergangenheit liegende Leistungen, die aber keine klagbare Schuld aus einem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnis darstellen, können sohin nicht als eine im Rahmen der gemischten Schenkung weitere Gegenleistung anerkannt werden.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 9. Dezember 2004